

A. I. N°. - 300200.0006/18-4
AUTUADO - PUJANTE TRANSPORTES LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ CARLOS ALMEIDA DE ABREU
ORIGEM - INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 23/04/2019

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0067-03/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO REFERIDO CRÉDITO. O Autuado não apresentou elementos de provas com o condão de extinguir ou modificar o valor autuado. Rejeitada a preliminar de nulidade. Negado o pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração em lide, lavrado em 14/06/2018, exige ICMS no valor de R\$528.972,65, acrescido da multa de 60%, pela utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, nos meses de janeiro, abril, maio, julho e setembro de 2013, junho, agosto a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015. Valores lançados na coluna “Crédito Ajuste Apuração”, do livro de Apuração do ICMS, e também, conforme livro de Entradas e planilhas. Contribuinte com prática constante de ajustes na escrituração, de forma que mantém sempre saldo credor e por consequência, sem recolhimento do ICMS, apesar de devidamente intimado, não esclareceu a origem desses créditos. (Infração 01.02.42)

O sujeito passivo apresenta impugnação fls.136/147. Diz contestar a acusação fiscal que lhe foi imputada, ante as razões que serão provadas a seguir. Entende que tal decisão não merece prosperar pelos motivos que passa a expor.

Afirma que o auto de infração desconsidera algumas premissas básicas relativas à sistemática constitucional de não cumulatividade, aplicável ao ICMS, contaminando a motivação utilizada no lançamento, pois os bens utilizados no processo de prestação de serviços de transporte são susceptíveis de ICMS pela entrada, e expressam direito público subjetivo ao crédito escritural realizado pelo contribuinte.

Comenta que o auto de infração glosou créditos escriturais por entender que o ICMS Substituição tributária destacado nas notas fiscais de aquisição de combustíveis no período fiscalizado, inobstante serem inerentes à prestação de serviço de transporte, não são passíveis de creditamento, pela falta de comprovação de documentação idônea.

Assevera que essa decisão viola disposição expressa, dos artigos 20 e 21, da Lei Complementar Nacional nº 87/96, que norteia a incidência do ICMS no território nacional. Para essa lei, diz que no tocante ao creditamento de ICMS, a análise é feita em razão da utilidade do insumo ou da matéria-prima, no estabelecimento do contribuinte ou na prestação de seu serviço, para a consecução de seu objeto social. Assim, se não forem alheio à atividade-fim objeto social do sujeito passivo, hão de dar direito ao crédito escritural. Sobre o tema invoca decisão do Superior Tribunal de Justiça, na mais recente interpretação da referida Lei Complementar 87/96. Transcreve a referida decisão: STJ - Recurso Especial 1.175.166 – 2ª Turma - Rel. Min. Herman BENJAMIN - D.J. de 26/03/2010, Superior Tribunal de Justiça.

Explica que antes da Lei Complementar 87/96, se exigia, para autorizar o creditamento, que os bens (i) integrassem o produto final ou (ii) fossem consumidos no processo de industrialização.

Entretanto, aduz que a Lei Complementar 87/96 ampliou as hipóteses de creditamento, para os insumos *“utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.”*

Afirma que para expandir o debate sobre o tema discorre sobre o sistema de substituição tributária. Analisa sua aplicação nos termos do art. 150, § 7º da Constituição Federal, a base de cálculo do imposto devido.

Observa que o imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

Afirma que o Auditor desconsiderou o fato gerador presumido, ou seja, o Contribuinte não revende o combustível, utilizando-o na sua cadeia de prestação de serviço. Portanto, é passível o creditamento do ICMS próprio incluso no preço do óleo diesel, tal como, o ICMS por substituição tributária, uma vez que a margem de lucro atribuída não se perfez como fato gerador subsequente.

Sobre a multa aplicada, aduz que embora não ultrapasse o valor do tributo devido, tem-se por confisco, uma vez que há desproporcionalidade entre o que se deveria pagar a título de tributo e o que se paga pelo descumprimento deste dever - multa.

Traz à colação o entendimento do Supremo Tribunal Federal que já foi instigado a se manifestar sobre essa espécie de multa, que exorbita o próprio valor do tributo devido e não pago, o que pode, por analogia, aplicar ao caso concreto, onde foi denominada “Multa Proporcional”, que efetivamente não guardou nenhum respeito à denominação aplicada pela autoridade fiscal. Sobre a matéria reproduz a ementa de decisão extraída do acórdão proferido no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551.

Alega o cunho confiscatório da multa aplicada, quando esta estiver em dissonância com a razoabilidade, vale dizer, quando o próprio acessório representar valor que exorbite o principal.

Ressalta que, por mero amor ao debate, na hipótese de se considerar o levantamento do tributo como sendo ato válido, a parte do auto de infração que impôs a incidência de multa, por sua vez, deve ser anulada, pois tem, em si, uma nítida essência confiscatória, pois ela se amolda em exatidão no caso já julgado pela Suprema Casa, no qual se declarou a inconstitucionalidade do dispositivo que impôs multa superior ao valor do principal. Inobstante tal entendimento, diz que o STF já manifestou ser inconstitucional a multa que supera em 30% o valor do tributo. Por tal razão, ainda que se julgue procedente o lançamento fiscal, a multa cominada deve ser extirpada, por ser desproporcional.

Requer, seja declarado improcedente o auto de infração. Pugna ainda, pela produção de todos os tipos de prova em direito permitidos.

O Autuante produz a informação fiscal fls.149/153. Repete a irregularidade apurada na ação fiscal. Sintetiza os termos da defesa. Esclarece que o Auto de Infração foi lavrado com observância de todos os princípios legais e constitucionais, especialmente o direito de ampla defesa e do contraditório, sendo a empresa intimada, através do DTe, para apresentação de documentos fiscais relativos ao período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015.

Acrescenta que após execução da fiscalização, através de procurador, a autuada tomou ciência do lançamento tributário e recebeu cópia do Auto de Infração, planilhas resumo e um CD com todas as planilhas geradas durante a ação fiscal.

Destaca que os créditos fiscais constantes das notas fiscais de entradas que seriam insumos da empresa e que foram devidamente lançados no item “Valor total dos créditos por Entradas e aquisições com crédito do imposto”, do livro de Apuração do ICMS, não foram contestados por parte da fiscalização, ou seja, a empresa utilizou normalmente os créditos fiscais pela aquisição

dos insumos.

Salienta que o que está sendo cobrado nesta infração, claramente demonstrado no auto de infração, são os valores do imposto lançado indevidamente a crédito pela autuada, no item “Valor total dos ajustes a crédito do imposto”, constante do livro de Apuração do ICMS, folhas 21/56, deste PAF.

Explica que, diferentemente do que alega a autuada, não foram glosados créditos de ICMS relativo à substituição tributária, mas tão somente, os créditos lançados em ajustes a crédito, de forma indevida, que apesar de devidamente intimada, a autuada não comprovou a origem desses valores.

Frisa também, que através do DTe, em 04/05/2018, com ciência em 22/05/2018, folha 10, a autuada foi intimada a apresentar à fiscalização, no prazo de sete dias, “Planilha demonstrando e esclarecendo os lançamentos efetuados no livro de Apuração do ICMS, nas colunas “Ajustes Créditos Apuração” e “Estornos de Débitos”, relativa ao período de janeiro/2013 a dezembro/2016. Apesar disso, não apresentou nenhuma comprovação ou esclarecimento sobre a questão.

Ressalta que a responsabilidade pela escrituração fiscal é do próprio contribuinte. Menciona que apenas para efeito ilustrativo, neste caso, existe um conflito muito grande entre o CFOP, o CST constantes dos CTe - Conhecimentos de Transporte e a escrituração fiscal da empresa, que não identifica a verdadeira operação realizada, se interna ou interestadual, tributada, isenta ou objeto de substituição tributária. Diante disso, a autuada foi intimada em 07/06/2018, folha 11, a observar os seguintes procedimentos, entre os demais exigidos na legislação, visando à correta escrituração de suas operações e apuração do imposto em seus livros fiscais:

- a) emitir os CTe com o CFOP correspondente à verdadeira operação de prestação de serviço de transporte;
- b) emitir os CTe com o CST correspondente à verdadeira situação tributária da prestação de serviço de transporte;
- c) efetuar a escrituração fiscal com observância do CFOP e CST constantes dos CTe, assim como, local de início e destino da prestação de serviço de transporte.

Entende ser razoável pensar, que a autuada faz de propósito essa confusão na escrituração, efetuando lançamentos da forma que lhe é conveniente, e assim, sempre tem saldo credor, pois além do crédito normal pelas entradas, lança constantemente ajustes a crédito do imposto e por consequência, não tem ICMS a pagar. Portanto, bem conveniente.

Informa que a autuada é uma empresa que tem como atividade o transporte rodoviário de cargas, que só pode se creditar do valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviço de transporte, conforme art. 309, “c” do RICMS/12-BA, que reproduz.

Além disso, diz que para a transportadora utilizar os créditos fiscais relativos a esses insumos, será necessário verificar que tipos de prestações de serviços de transporte são realizados pela empresa, se tributados, não tributados ou isentos, conforme previsto na legislação. Portanto, será necessário calcular a proporcionalidade entre essas operações de prestações de serviços de transporte da empresa, para daí aplicar esse índice aos créditos fiscais a serem utilizados, podendo se creditar apenas, dos valores proporcionais às saídas tributadas. Mas, caso a empresa se credite do valor total, torna-se necessário o estorno do crédito fiscal proporcional às suas operações de prestações de serviços de transporte não tributadas ou isentas.

Assevera que se encontram corretos os valores exigidos pela fiscalização, conforme planilha às fls.12/14, extraídos dos livros fiscais apresentados pela própria autuada, Apuração do ICMS, fls.21/56; Registro de Entradas fls. 57/92, Registro de Saídas fls. 93/128, dados constantes do SPED Fiscal - Sistema Público de Escrituração Digital, existentes na base de dados da SEFAZ-BA e

Receita Federal do Brasil, à época da fiscalização.

Ressalta ser público e notório que quando uma empresa realiza operações tributadas e não tributadas, só pode se creditar dos impostos relativos às entradas de mercadorias na mesma proporção das operações efetivamente tributadas que realiza. Dessa forma, é vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita, quando a prestação de serviço subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, conforme artigo 310, inciso III e artigo 312, inciso I, § 4º, do RICMS-BA/2012, que transcreve.

Observa ser inquestionável a obrigatoriedade do instituto da proporcionalidade na apuração do crédito fiscal da empresa que presta serviços tributados e não tributados como no presente caso, cabendo esclarecer que os julgamentos trazidos aos autos pela defesa, não mantém nenhuma correlação com a presente infração e nada ajuda nos argumentos apresentados pela autuada.

Quanto ao crédito fiscal relativo à substituição tributária, frisa que além de não ter direito a esse crédito, observa-se que das notas fiscais objeto das aquisições da empresa, nem mesmo consta ICMS retido em função de substituição tributária, logo, não há que se falar em crédito fiscal relativo a ST.

Já em relação à alegação de que a multa possui efeito confiscatório, ressalta tratar-se de penalidade prevista na legislação do ICMS, na lei 7.014/96, em perfeita consonância com os ditames constitucionais. Inclusive, em citação da própria defesa, consta observação do Ministro Marco Aurélio, em seu voto proferido no âmbito da ADIN mencionada, ao dizer que “*constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor principal*”. Ora, no presente caso, a multa aplicada foi de 60%, logo, muito inferior ao valor principal. Assim, diz que está suficientemente comprovado que o crédito fiscal foi utilizado de forma indevida, estando a infração tipificada, com multa prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da lei 7.014/96.

Diante de tudo que foi exposto e considerando que os argumentos apresentados pela defesa são totalmente inconsistentes e desprovidos de qualquer comprovação, opina pela total procedência do Auto de infração.

VOTO

Preliminarmente, embora não tenham sido arguidas questões específicas de nulidade, analisando os elementos do PAF, constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/2012, com a Lei 7.014/96 e com o RPAF-BA. Ou seja, o lançamento tributário contém os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art. 39 do RPAF/99, e os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos no levantamento fiscal, demonstrativos fls.12/14, necessários à demonstração dos fatos argüidos, possibilitando ao autuado exercer com plenitude a ampla defesa e o contraditório.

Saliento que a descrição da infração permite, claramente, identificar do que está sendo acusado o contribuinte, incorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.

No mérito, trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, nos meses de janeiro, abril, maio, julho e setembro de 2013, junho, agosto a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015. O sujeito passivo lançou na coluna “Crédito Ajuste Apuração” do livro de Apuração do ICMS, e no livro Registro de Entradas, valores a título de crédito fiscal. Em ação fiscal, devidamente intimado para prestar esclarecimentos, não apresentou os documentos que serviram de base para tais lançamentos, ou seja, deixou de comprovar a legitimidade dos citados créditos.

A defendente é uma empresa que tem como atividade o transporte rodoviário de cargas, e como tal, só pode se creditar do valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente

utilizados na prestação de serviço de transporte.

A matéria é regida conforme dispositivos do RICMS/2012, art. 309, alínea “c”, art. 310, inciso III, e art. 312, inciso I, § 4º, a seguir reproduzidos para melhor entendimento, *in verbis*:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário: i - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

c) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados a prestação de serviços de transporte;

Art. 310. É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

III - para prestação de serviço, quando a prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;

Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

§ 4º Tendo o contribuinte empregado mercadorias ou serviços na comercialização, fabricação, produção, extração, geração ou prestação, conforme o caso, de mercadorias ou serviços cujas operações de saídas ou prestações sejam algumas tributadas e outras não tributadas ou isentas, o estorno do crédito será efetuado de forma proporcional, relativamente às mercadorias, materiais de embalagem, insumos ou serviços empregados nos produtos ou serviços não tributados.

Da leitura dos dispositivos acima reproduzidos, resta evidente, que em seu ramo de atividade, a empresa autuada possui direito ao crédito nas entradas de combustíveis, fluidos e lubrificantes em seu estabelecimento, desde que observe as regras estabelecidas pela legislação tributária, nos termos retro mencionados.

Em sede de impugnação, o defendente alegou que o auto de infração glosou créditos fiscais, por entender que o ICMS Substituição tributária destacado nas notas fiscais de aquisição de combustíveis no período fiscalizado, inobstante serem inerentes à prestação de serviço de transporte, não são passíveis de creditamento, pela falta de comprovação de documentação fiscal idônea.

Na informação fiscal, o Autuante explicou que os créditos fiscais constantes das notas fiscais de entradas que representam insumos da empresa e que foram registradas regularmente no livro de Entradas e transferidos para o Registro de Apuração, não foram contestados pela fiscalização, ou seja, a empresa utilizou normalmente os créditos fiscais pela aquisição dos insumos. Destacou que o que está sendo cobrado neste lançamento de ofício são os valores do imposto lançado indevidamente a crédito pela autuada, no item “Valor total dos ajustes a crédito do imposto”, constante do livro de Apuração do ICMS, conforme cópias às folhas 21/56, deste PAF. Explicou que, diferentemente do que alega a autuada, não foram glosados créditos de ICMS relativo à substituição tributária, mas tão somente, os créditos lançados em ajustes a crédito, de forma indevida, considerando que não se comprovou a origem desses valores.

Analisando os elementos que compõem o presente PAF, verifico que, de fato, o contribuinte foi intimado, através do DTe, (Domicílio Tributário Eletrônico) em 04/05/2018, com ciência em 22/05/2018, folha 10, para apresentar à fiscalização, “Planilha demonstrando e esclarecendo os lançamentos efetuados no livro de Apuração do ICMS, nas colunas “Ajustes Créditos Apuração” e

“Estornos de Débitos”, relativa ao período de janeiro/2013 a dezembro/2016. No entanto, nem mesmo na sua defesa e até esta fase processual, o Autuado não se desincumbiu de apresentar elementos com o condão de extinguir ou modificar a autuação.

Vale ressaltar, que o levantamento fiscal não aponta glosa de qualquer documento fiscal referente a aquisições realizadas, como aduziu o Autuado em sua impugnação. Observo que os valores consignados no demonstrativo de débito referem-se aos exatos valores escriturados no livro de Apuração da EFD, pelo próprio Autuado, intitulados como “Ajustes de Crédito” e “estorno de débito”.

Nestas circunstâncias, constato que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido as irregularidades lançadas na peça acusatória, e não trouxe ao PAF elementos que motivem a revisão do imposto que foi exigido mediante o Auto de Infração em exame. Dessa forma, entendo que a infração está devidamente caracterizada.

O autuado requereu que a multa aplicada deveria ser reduzida ou cancelada quando do julgamento.

Observo que as multas sugeridas foram aplicadas corretamente pelo Autuante, em conformidade com a Lei, cujo dispositivo está devidamente registrado no auto de infração, no art. 42, VII, “a”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Quanto ao argumento defensivo de que não deve prevalecer a multa indicada, por ser inconstitucional e assumir caráter confiscatório com base nos princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e da capacidade contributiva, não acolho a referida pretensão, visto que a imposição fiscal em exame, decorre de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, sendo vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos preconizados pelo art. 167 do RPAF-BA/99.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **300200.0006/18-4**, lavrado contra **PUJANTE TRANSPORTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$528.972,65**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de abril de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR